



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

1000 София, бул. "Княз Александър Дондуков" № 52 Телефон: 0700 18 700 Факс: (02) 9859 3099

10.1.2020 г.

X 20-00-8/10.01.2020г.

изх. №

ЦУ на НАП

Signed by: Mariya Stanislavova Nikova

ДО

ТД НА НАП

ТД НА НАП ГДО

ДИРЕКЦИЯ ОДОП

ОТНОСНО: приложение на разпоредбите на чл. 96, ал. 10 и 11 от *Закона за данък върху добавената стойност* (ЗДДС) в сила от 01.01.2020 г. по отношение на условието за последователното извършване на еднородна дейност в един и същи търговски обект от две или повече свързани лица или лица, действащи съгласувано

В Националната агенция за приходите са постъпили множество запитвания във връзка с прилагането на чл. 96, ал. 10 и 11 от ЗДДС, поставените въпроси в които налагат разясняване на нормата в частта ѝ, регламентираща кога следва да се приеме, че една еднородна дейност се извършва последователно в определен търговски обект, с оглед възникване на задължение за регистрация по реда на тази норма.

В тази връзка настоящото становище се издава на основание чл. 10, ал. 1, т. 10 от *Закона за Националната агенция за приходите* за разясняване на поставените въпроси.

В ДВ, бр. 96 от 06.12.2019 г. е обнародван *Закон за изменение и допълнение на Закона за корпоративното подоходно облагане*, с който са направени изменения и допълнения в ЗДДС, касаещи задължителната регистрация на данъчно задължените лица при последователно извършване на еднородна дейност в един и същи търговски обект от две или повече свързани лица или лица, действащи съгласувано. Направените изменения влизат в сила от 01.01.2020 г., като са създадени нови ал. 9, 10 и 11 към чл. 96 от ЗДДС и са направени допълнения в ал. 1 и 5 към същата правна норма.



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

Съгласно чл. 96, ал. 1 от ЗДДС всяко данъчно задължено лице, което е установено на територията на страната, с облагаем оборот 50 000 лв. или повече за период не по-дълъг от последните 12 последователни месеца преди текущия месец е длъжно в 7-дневен срок от изтичането на данъчния период, през който е достигнало този оборот, да подаде заявление за регистрация по този закон. Когато оборотът е достигнат за период не по-дълъг от два последователни месеца, включително текущия, лицето е длъжно да подаде заявлението в 7-дневен срок от датата, на която е достигнат оборотът.

Съгласно чл. 96, ал. 10 от ЗДДС при последователното извършване на еднородна дейност в един и същи търговски обект от две или повече свързани лица или лица, действащи съгласувано, в облагаемия оборот на всяко следващо лице се включва оборотът, реализиран в обекта от всички лица, извършвали последователно дейността в съответния обект преди него, за период, не по-дълъг от последните 12 последователни месеца, включително текущия месец, и се счита за оборот, реализиран от съответното лице през първия ден на започване на еднородната дейност в обекта от това лице. Дейността се приема, че е еднородна, когато е налице значителна идентичност по отношение на две или повече от следните характеристики: предлаганите стоки или услуги, ползваните активи, персонала, търговската марка/наименованието на обекта, доставчиците/клиентите.

Съгласно чл. 96, ал. 11 от ЗДДС не се приема, че е налице последователно извършване от две лица на еднородна дейност, ако е налице прекъсване на дейността за повече от един месец от датата на преустановяване на дейността от предходното лице и датата на започване на дейността от лицето, определящо оборота по реда на ал. 10.

С § 34 на ПЗР на ЗИД на ЗКПО е въведен преходен режим за данъчно задължените лица, съгласно който лице, което към датата на влизането в сила на този закон отговаря на условията за задължителна регистрация по чл. 96, ал. 1 във връзка с ал. 10 от ЗДДС, е длъжно да подаде заявление за регистрация в 14-дневен срок от влизането в сила на този закон, т.е. до 15.01.2020 г. (включително).

В § 1 от ДР на ЗДДС е създадена нова т. 93, с която е дефинирано понятието „лица, действащи съгласувано“ по смисъла на чл. 96, ал. 10 от ЗДДС и съгласно дефиницията това са лица, в управлението, контрола и/или капитала на които участват свързани по § 1, т. 3, букви „а“, „б“, „в“ и „л“ от допълнителните разпоредби на **Данъчно-осигурителния процесуален кодекс** (ДОПК) лица, или лица, от



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

взаимоотношенията между които или между всяко от тях и трето лице според съществуващата между тях икономическа, организационна, семейна или друга обвързаност/свързаност може да се направи извод, че действат съгласувано и между тях могат да се уговорят условия, различни от обичайните.

В § 1, т. 3 от Допълнителните разпоредби на ДОПК е дадена дефиниция на понятието „свързани лица“. По смисъла на § 1, т. 3, б. „а“, „б“, „в“ и „л“ от ДР на ДОПК свързани лица са:

„а) съпрузите, роднините по права линия, по съребрена - до трета степен включително; и роднините по сватовство - до втора степен включително, а за целите на чл. 123, ал. 1, т. 2 - когато са включени в общо домакинство;

б) работодател и работник;

в) съдружниците; ...

л) лицата, едното от които е направило дарение на другото;“

Съгласно § 1, т. 41 от ДР на ЗДДС „търговски обект“ е всяко място, помещение или съоръжение (например: маси, сергии и други подобни) на открито или под навеси, във или от което се извършват продажби на стоки или услуги, независимо че помещението или съоръжението може да служи същевременно и за други цели (например: офис, жилище или други подобни), да е част от притежаван недвижим имот (например: гараж, мазе, стая или други подобни) или да е производствен склад или превозно средство, от което се извършват продажби.

Извършените промени по отношение на задължителната регистрация по ЗДДС целят предотвратяване на констатираната практиката по избягване на регистрация по ЗДДС, съответно на облагането с данък върху добавената стойност на доставките на стоки и/или услуги от данъчно задължени лица. Проявлението на тази практика обичайно е чрез формална смяна на субекта, извършващ същата дейност в същия търговски обект, преди достигане на прага на оборота за задължителна регистрация по закона. Тези лица са юридически самостоятелни, но свързани под една или друга форма и действат съгласувано. За предотвратяването на тази практика нормата предвижда специфично сумиране на оборотите за формиране на облагаемия оборот за задължителна регистрация по ЗДДС на данъчно задължените лица.

Видно е, че за възникване на задължението за регистрация в специфичната хипотеза на посочената норма на чл. 96, ал. 10 от ЗДДС и свързаните с нея изменения в цитираните нормативни текстове, се предвижда сложен фактически състав, който



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

изисква наличието на специфични характеристики относно лицата, характера и мястото на извършваната дейност, както и относно времевите характеристики на дейността, а именно последователното ѝ и непрекъснато извършване в определения от нормата период.

Настоящото становище има за цел да даде разяснение само относно условието дейността, пораждаща задължение за регистрация по чл. 96, ал. 10 от ЗДДС, да бъде извършвана последователно от две или повече лица.

Тълкуването на думи и изрази, употребени в нормативните актове, е уредено в Указ № 883 от 24.04.1974 г. за прилагане на Закона за нормативните актове, издаден на основание § 7 от Преходните и заключителни разпоредби на същия закон. Съгласно чл. 37 от указа думи или изрази с утвърдено правно значение се използват в един и същ смисъл във всички нормативни актове. Ако се налага отклонение от общоприетия смисъл на дума или израз, с допълнителна разпоредба се определя смисълът им за съответния нормативен акт. По посочения начин се постъпва и когато при прилагане на нормативния акт могат да възникнат съмнения относно смисъла на употребена дума или израз.

Думата „последователно“ няма утвърдено правно значение. В ЗДДС липсва легално определение на тази дума за целите на закона. Поради това за тълкуването ѝ следва да се изхожда от общоприетия ѝ смисъл. Понятието „последователно“ според Речника на българския език, публикуван на официалната страница на Института за български език на БАН в основното си значение означава „който следва, става, извършва се в определен ред, непосредствено един след друг“.

В аспект на нормата понятието „последователно“, по отношение на извършването на еднородна дейност в един и същи търговски обект, следва да се тълкува като замяна или редуване във времето на две или повече данъчно задължени лица, извършващи дейността. Това недвусмислено се извежда от регламентирания в нормата начин за формиране на облагаемия оборот за регистрация, където е посочено, че „... в облагаемия оборот на **всяко следващо лице** се включва оборотът, реализиран в обекта от **всички лица**, извършвали последователно дейността в съответния обект **преди него** ...“. Тъй като „непосредствено“ означава действие, което се осъществява, става или следва веднага, нормата на ал. 11 на чл. 96 от ЗДДС уточнява като правно ирелевантно прекъсване в рамките на по-малко от един месец. В тази връзка, ако между преустановяване на дейността на едно лице в търговския обект и започване на



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

еднородната дейност в обекта от следващото лице, е изтекъл период повече от един месец, по отношение на формиране на оборота за регистрация на това следващо лице нормата на чл. 96, ал. 10 от ЗДДС е неприложима и оборотите на предшестващите лица, реализирани в обекта, не се включват в неговия оборот.

Предвид изложеното по-горе, задължение за регистрация въз основа на сумиране на оборотите на две и повече лица по посоченото правило не възниква, когато тези лица извършват еднородна дейност в един и същи обект едновременно едно с друго, паралелно.

Следва, обаче, да се има предвид, че ако едно извършване на паралелна дейност от лица, действащи съгласувано, има чисто изкуствен характер и противоречи на нормалната икономическа логика, налице е основание същото да бъде третирано като заобикаляне на закона с цел данъчно предимство, при което следва да се приложи нормата, противодействаща на тази практика. Този извод се основава на постановеното по дело С-255/02, Halifax plc, че при установяване на злоумишлена практика, сделките, на които тя се основава, трябва да се предефинират така, че да се възстанови ситуацията, която би преобладавала при липсата на тези сделки. Такава би била ситуацията например, когато едно лице, целящо заобикаляне на новото правило, приближавайки прага на облагаемия оборот за задължителна регистрация по чл. 96, ал. 1 от ЗДДС, формално не прекъсва извършването на дейността от свое име и не напуска обекта, като афишира продължаването ѝ, но паралелно с него в обекта еднородна дейност започне да извършва и друго лице. Първото лице формално продължава извършването на дейността в обекта, но в толкова минимален обем като честота и стойност на отчитаните от него доставки, който анализиран сам по себе си води до непротиворечив извод, че присъствието/дейността му в търговския обект не може да намери икономическо оправдание, а има за цел заобикаляне действието на нормата на чл. 96, ал. 10 от ЗДДС. В този случай следва да се приеме, че е налице прекратяване на дейността от първото лице. Следващото лице, поело в действителност дейността, ще попадне в хипотезата на чл. 96, ал. 10 от ЗДДС и в облагаемия му оборот следва да се включи и облагаемият оборот на лицето, формално продължаващо извършването на еднородната дейност. Трябва да се има предвид, че подобни случаи следва да бъдат внимателно анализирани и специфичната регистрация по чл. 96, ал. 10 от ЗДДС следва да бъде приложена единствено тогава, когато, освен че са налице еднородност на дейността и съгласувано действие на лицата, ситуацията има напълно



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

изкуствен характер, за нея липсва икономическа логика и същата цели данъчно предимство.

Следва да се обърне внимание също така, че данъчните злоупотреби относно избягване на регистрация по ЗДДС, съответно избягване на начисляване на данък върху добавената стойност по облагаеми доставки, не се изчерпват с хипотезата на чл. 96, ал. 10 от ЗДДС и Националната агенция за приходите ще продължи да им противодейства.

При наличие на случаи например на безспорно еднородна дейност при общо използване на активи и/или човешки ресурси, формално извършвана от две или повече лица, особено когато са свързани или действат съгласувано и при липса на ясно и предварително определени обективни критерии за разпределяне на рисковете и ползите от дейността, това би могло да е индикация за обединяване на усилията на лицата за обща дейност чрез дружество по чл. 357 от *Закона за задълженията и договорите* (въпрос, който следва внимателно да бъде изследван). По силата на чл. 9, ал. 2 от ДОПК неперсонифицираното дружество се приравнява на юридическо лице за данъчни цели. Пример за тази хипотеза би бил случаят, в който в един и същи офис две или повече лица осъществяват едновременно еднородна дейност, използвайки общи активи, включително човешки ресурси, като разделят единствено ползите от дейността въз основа на различни критерии, като например собствения си статут на регистрирано/нерегистрирано по ЗДДС лице. В контекста на настоящото становище в посочения случай правната последица би била приемането на облагаемите обороти на участващите в неперсонифицираното дружество лица за оборот на неперсонифицираното дружество и съответно регистрирането му при достигане на прага за задължителна регистрация.

Настоящото становище е принципно и всеки конкретен случай следва да бъде преценен самостоятелно спрямо всички относими факти и обстоятелства.

10.1.2020 г.

Х

ПЛАМЕН ДИМИТРОВ
ЗАМ. ИЗПЪЛНИТЕЛЕН ДИРЕКТОР НА НАП
Signed by: Plamen Lyubomirov Dimitrov